

TMS-11 ve 12 Standardı Kapsamında Ertelenmiş Vergilere İlişkin Muhasebe Kayıtları

İhsan YILDIZTEKİN (*)

Öz: Muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, uluslararası muhasebe standartları ve raporlama standartlarıyla uyumlu olarak işletmelerin ekonomik faaliyetlerini muhasebeleştirme sonucu oluşacak muhasebe kâr ile vergi yasalarına göre oluşan mali kâr aynı olmayabilir. Çünkü vergi yasaları ülkeler ve bölgeler arasında farklılık gösterebileceği gibi değerlendirme yöntemi farklılıkları da olabilmektedir. Bu şekilde oluşacak geçici farkların etkilerin ortadan kalkacağı döneme kadar, kayıt dışı bırakılmadan finansal durum tablosunda ertelenmiş vergi borcu ve alacağı olarak, ertelenmiş vergilerin gelir ve gider etkisi ise gelir tablosunda izlenmelidir. Böylece, uluslararası finansal tablo düzenleme standartlarına uygun ve karşılaştırılabilir tablolar oluşmaktadır. Yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinin maliyet ve gelirin işin tamamlandığı dönemde karşılaştırılarak kâr veya zararı belirleme uygulaması kaldırılmıştır. TMS-11'e göre inşaat işinin tamamlama yüzdesi esas alınarak, gelirleri ve maliyetleri ait oldukları dönemin sonuç hesaplarına aktarılması öngörülmüştür. İnşaat işinin tamamlanmadığı (devam ettiği) sair hesap dönemlerinin de kârı veya zararı ortaya çıkarılabilecektir. Bu durum TMS-12'e göre ertelenmiş vergilere konu olacaktır. Dönemin kârının veya zararının belirlenmesi, vergilerin ödenmesi ve ertelenmiş vergilerin kayıt edilmesi, karar almada muhasebe bilgi sistemini kullanan bütün taraflar için oldukça önemlidir.

Anahtar Kelimeler: Yıllara yaygın inşaat onarım ve taahhüt işlerinde ertelenmiş vergiler

Accounting Recording Related to Deferred Taxes in the Context of Tas- 11 And 12 Standards

Abstract: Accounting profit obtained as a result of the basic concepts of accounting, generally accepted accounting principles and economic transactions being processed in conformity with international accounting and reporting standards may not be the same as financial profit formed according to tax laws. This may be due to the differences of tax laws among countries, regions and evaluation differences. Up to the period when the effects of such temporary differences are finished, these can be followed on financial state records as deferred tax debt and revenue without leaving it as records, and the effect of income and expenditure of deferred taxes should be followed on income tables. Thus, tables can be formed comparable and suitable to international financial reporting standards. The practice of determining the profit or loss by comparing the cost and income in the period of work completion in construction agreements distributed to years has been abolished. It is suggested that cost and income should be transferred to the final accounts of the period taking the work completion percentage as the base according to TAS-11. Thus, profit and loss of the other periods of the uncompleted construction work can be seen, and this situation will be the subject matter of deferred taxes according to TAS-12, for this reason, recording the deferred taxes are very important for all the parties using accounting information system in decision-making.

Keywords: Deferred taxes in construction repairmen and agreements distributed to years

*) Yrd. Doç. Dr., Atatürk Üniversitesi Erzurum MYO.
(e-posta: ihsan@atauni.edu.tr)

Giriş

Ertelenmiş vergi (Deferred Tax) uluslararası muhasebe standartları (IAS- 12 Income Taxes) ve TMS- 12’de yer almaktadır. Ülkemizde, borsaya kayıtlı şirketler, banka ve sigorta şirketleri 2006 yılından itibaren bu standartları uygulamaktadırlar. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 41 adet standart yayınlamıştır. Bu standartlar, yeni ticaret kanununun 01.07.2012 tarihinden itibaren yürürlüğü girmesiyle birlikte TMS/TFRS uygulaması tüm şirketler tarafından geçerli olacaktır.

Muhasebenin ihtiyatlılık, tutarlılık, tam açıklama ve dönemsellik ilkesi gereği, gelir ve giderler tahakkuk esasına göre ait oldukları dönemde muhasebeleştirilir ve gelir tablosuyla ilişkilendirilir. Sonuç hesabına tüm gelirlerin ve giderlerin aktarılmasıyla muhasebe (ticari) kâr bulunmaktadır. Ancak muhasebe kâr ve mali kâr genellikle farklılaşmaktadır. Farklılaşma sorununun altında yatan yasal zorunluluklar, hangi gider unsurları vergiden indirilir veya hangi gider unsurların kanunen kabul edilmeyen gider olduğu ve bu tür giderlerin muhasebe kârından düşülmesine rağmen mali kârın belirlenmesinde vergi matrahına dâhil edilmesiyle doğmaktadır. Maliye politikası gereği, istihdamı artırmak, gelişmiş farklılıkları azaltmak, bazı sektörleri teşvik etmek için indirim ve istisnalar getirilmektedir. Ayrıca hangi gelirlerin vergiden muaf, istisna ve indirim kapsamına alındığı ve hangi gelirlerin önceden vergilendirilmiş olduğunu belirlemede diğer bir fark doğuran konudur. Vergi yasalarına göre dönem sonunda yapılan değerlendirme neticesinde de farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, vergiyi doğuran olayların tahakkuk ettiği dönem ve ödendiği dönem dikkatlice ayırt edilmelidir.

2. TMS 12 Gelir Vergisi Standardının Amacı

İşletmelerin net geliri üzerinden alınan (gelir ve kurumlar vergisi) vergilerin muhasebeleştirilmesini ve dolayısıyla bu vergilerin finansal tablolarda gösterilmesini düzenlemektedir. Bu standart, mali kâr ve ticari kâra etki eden gelir ve gider kalemlerinin ticari ve mali kâra dâhil olup, olmadıklarının ve buna bağlı olarak ertelenen vergi borcu ya da alacağı yaratıp, yaratmadıklarının tespitini ve muhasebeleştirilmesini düzenlemektedir (Akgül, Akay: 2004, 76).

Ertelenmiş vergi, bir varlığın (alacağın) ya da yükümlülüğünün (borcun) varlık ya da kaynakların muhasebedeki kayıtlı değeri ile vergi değeri arasında ortaya çıkan geçici farklar üzerinden hesaplanmaktadır. Geçici farklar, ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğüne neden olmaktadır. Sürekli farklar ise vergi alacağı ve vergi borcu ortaya çıkarmaktadır. “Bu standart stokların muhasebeleştirilmesinde, kullanım ve elden çıkarımında gelir ve giderlerin karşılaştırmasını yapabilmek için maliyetinin belirlenmesi ve uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkındadır. Yurtiçi ve yurtdışı vergiye tabi gelirleri kapsayacak şekilde kurum kazancı üzerinden hesaplanan cari ve gelecek dönem vergilerinin etkisini belirler (www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS/UFRS2007/UMS%2012%20.pdf).

TMS-12 ertelenmiş vergi alacakları veya ertelenmiş vergi borçları tutarlarını belirlemede, “Bilanço yöntemi / Bilanço yükümlülüğü yöntemini kullanmaktadır. Kaynakların ve varlıkların defter değerleri kadar, ileride fayda temin edileceği ve yabancı kaynakların ise ödeneceği ilkesine dayandırılır. Dönem sonunda varlıkların ve borçların defter değeri ile vergiye esas değerleri karşılaştırılır. Değerler arasındaki oluşacak geçici farkları ya vergiye tabi ya da vergiden indirilebilir geçici farkı ifade eder. Farklar niteliğine göre kâr veya zararda ya da öz kaynaklar hesap grubunda muhasebeleştirilir” (Özkan, 2009: 98) ([http:// www.pdfactory.com](http://www.pdfactory.com)).

Muhasebe standartları, bazı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesinde ortaya çıkan değer artış veya azalışının, gelir tablosunda muhasebeleştirilmesi yerine, bilançoda öz kaynaklar içinde muhasebeleştirilmesini benimsemiştir. Örneğin; satışa hazır menkul kıymetlerin değerlendirilmesinde ortaya çıkan artış veya azalışlar, öz kaynaklar içinde muhasebeleştirilir. Benzer şekilde ” maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi halinde ortaya çıkan değer artışları da öz kaynaklarda muhasebeleştirilir”(Yükücü, 17,vb-<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/tms%2016/TMS-16%20maddi%20duran%20varlik%20standartina%20ilişkin%20uygulamalar%20öneriler.doc>). Tabiatıyla öz kaynaklarda meydana gelen bu artış veya azalışlar (kapsamlı kâr hariç) dönem kârını etkilemez. “Dolayısıyla dönem kârını etkilemeyen unsurların vergi etkilerinin de vergi gideri veya vergi geliri olarak değil, öz kaynaklara ilave veya indirim şeklinde muhasebeleştirilmesi gerekir” (Dinç, 2007: 21-48).

3- TMS 12’de Ertelenmiş Verginin Temel İlkler

- Ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu finansal tabloların düzenlenmesinde işletme varlıklar ve borçlar muhasebeleştirilirken, varlıklardan, defter değerleri kadar gelecekte fayda temin edileceğini ve borçların ise defter değeri kadar tutarda ödeneceğini bekler. Bu kabullerin ileride gerçekleşmesi koşuluna göre ödenecek vergilere etkisi olmadığı duruma göre fazla veya az olacaksa, istisnalar dışında, işletmenin ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi alacağı muhasebeleştirilmesini zorunlu kılmaktadır”(TMS, 1998: 335).
- İşletmenin, ekonomik işlemleri ve diğer olayların vergisel sonuçlarını, işlem ve diğer olayları muhasebeleştirdiği şekilde muhasebeleştirmesini zorunlu kılar. Bu nedenle, işlemler ve diğer olayları kâr veya zararda muhasebeleştirilmişse, bunlarla ilgili vergi etkileri de kâr veya zararda muhasebeleştirilmelidir.
- İşlemler ve diğer olaylar doğrudan doğruya öz kaynak hesaplarında muhasebeleştirilmişse, ilgili vergi etkileri de doğrudan doğruya öz kaynak hesaplarında muhasebeleştirilmelidir.
- Benzer şekilde, işletme birleşmelerinde ertelenmiş vergi alacağının veya vergi borcunun muhasebeleştirilmesi, işletme birleşmesinde oluşan şerefiye tutarını veya elde etmenin maliyetinin devralınan şirketin belirlenebilen varlıklarının net gerçe-

ğe uygun değerlerinin, borçlarının toplamını aşan kısmındaki devralınan hissesine düşen kısmı etkilemektedir.

“Bu standart, aynı zamanda, henüz kullanılmamış olan geçmiş yıl zararları nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi varlıklarının veya kullanılmamış vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi, gelir vergilerinin finansal tablolarda sunumunu ve gelir vergileri ile ilgili bilgilerin açıklanmasını konularını da düzenlemektedir” ([http:// www.alipirtini.acdencetim.com](http://www.alipirtini.acdencetim.com)). Cari dönemin ve önceki dönemlerin vergileri, henüz ödenmemiş kısımla sınırlı olmak üzere, borç olarak muhasebeleştirilir. Eğer cari dönem ve önceki dönemler için ödenen vergiler bu dönemlere ait vergiden fazla ise aşan kısım vergi varlığı olarak muhasebeleştirilir. Bir mali zararın önceki dönemin dönem vergisine mahsup edilebilir bir şekilde geriye taşınabildiği hallerde faydalanılabilecek tutar bir varlık olarak muhasebeleştirilir. Böyle bir mahsubun yapıldığı durumda mali zararın ortaya çıktığı dönemde, işletmenin bu faydadan yararlanacağına olanı olması ve faydanın da güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi nedenleriyle, işletme, bu faydayı bir varlık olarak muhasebeleştirir” (TMS, 1998: 339).

3.1. Sürekli Farklar

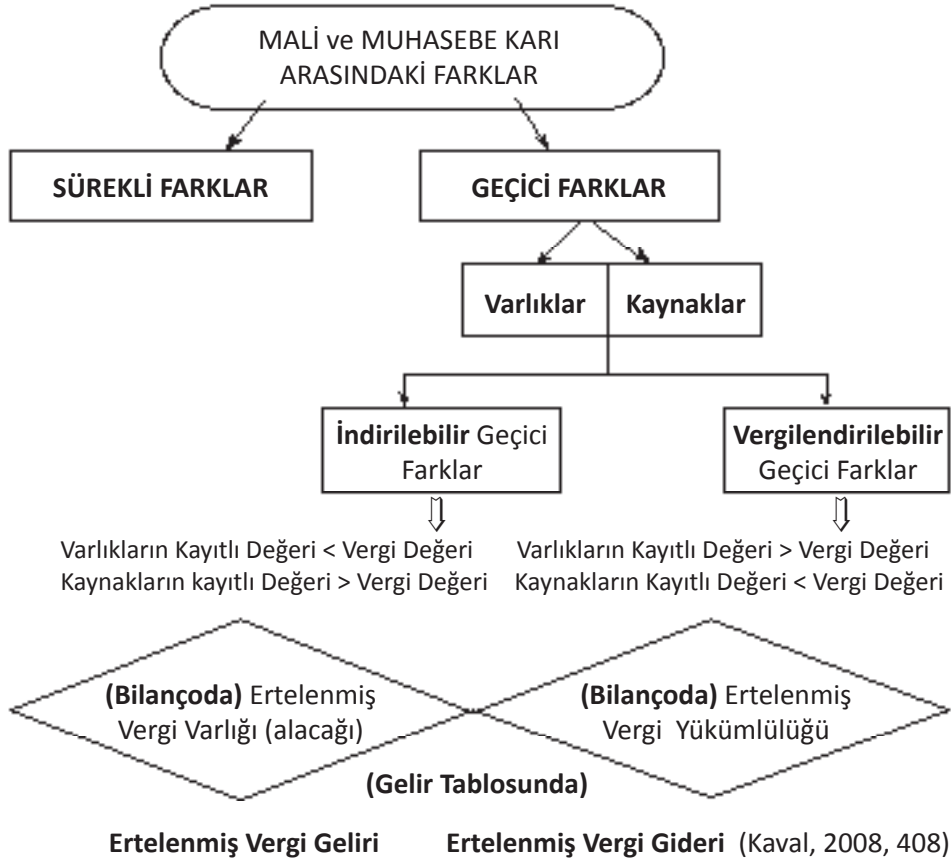
“Sürekli arz eden farklar vergi yasalarına göre mali kârın tespitinde hiçbir zaman kabul edilmeyen giderler ile hiçbir zaman vergilendirilmeyecek gelirlerden kaynaklanır ve dönemin vergisini etkilemekle birlikte, bu farkların sonraki dönemlerde ortadan kalkması söz konusu olmadığından gelecek dönemlerin vergi gelir ve giderini etkilemez. Ertelemiş vergi varlığı veya borcu oluşmaz” (Epstein ve Mirza, 2006: 528). Mali kâr üzerinden hesaplanan vergi dönem kârından indirilir ve net kârâ ulaşılır. Bu tutar dönemin vergi gideridir. Sürekli farkların vergi etkisi eş zamanlı olarak muhasebe kayıtlarında nazım hesaplarda izlenebilir. “Sürekli farklara neden olan giderler: Vergi, trafik cezaları, zamlar, tazminatlar, ödenmeyen sosyal güvenlik primleri, yasal sınırları aşan bağışları, GVK md.41,KVK md 11, KDVK md 30/b ve 58, Motorlu TVK md.14, Gider VK md.39 ve diğer. Sürekli farklara neden olan gelirler: KVK md 5-8, Serbest Bölge K.md.3, Gemi Sicil K. Md.12, Teknoloji Gelişim Bölge K.md.2, iştirakler temettü gelirlerinden ileri gelmektedir”(Kavak, 2008: 4)

3.2. Geçici Farkların Oluşması

“Ertelemiş verginin hesaplanması ile ilgili olarak Zamanlama Yaklaşımı (Timing-Konzept) ve Erteleme Yaklaşımı (Temporary-Konzept) olmak üzere iki farklı yaklaşım mevcuttur. Zamanlama Yaklaşımı halen Alman Ticaret Kanunu'nda geçerliliğini sürdürmektedir. Erteleme Yaklaşımı ise ertelenmiş vergi konusunda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ve Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US-GAAP) tarafından kabul görmüş olan bir yaklaşımdır. Zamanlama Yaklaşımı, gelir tablosunu baz almıştır. Bu yaklaşımda ertelenmiş vergi hesaplamalarında gelir tablosuna etki eden ticaret ve vergi kanunları arasındaki farklar dikkate alınır”(Göğüş, 2010, 17).

Standartta, indirilebilir geçici farklar ve vergiye tabi geçici farklardan kaynaklanan vergi etkilerinin yarattığı ertelenmiş vergi alacağı ve ertelenen vergi borcunun hesaplanması ve muhasebeleştirilmesini hüküm altına almıştır. Gelir üzerinden alınan vergiyi kârın bir parçası olarak değil de, bir gider olarak kabul etmek ve verginin ilişkili olduğu gelir ve gider kalemleri ile eşleştirerek ilgili olduğu dönemlerde muhasebeleştirilmesini sağlamaktadır (Akgül, Akay: 2004, 76).

Muhasebe ilkeleri açısından gelir ve gider unsurların ortaya çıktığı dönem ile vergi yasalarınca belirlenen dönem farklı ise muhasebe kâr ile mali kâr arasında geçici farklar oluşur. Bu farklar, birkaç dönem sonra ortadan kalkabilir. İleride vergilendirilebilir geçici farklar veya ileride vergiden indirilebilecek geçici farklar doğar. Bu tür vergisel borç ve alacak kayıt dışı olmaması için farkların ortadan kalktığı döneme kadar finansal tablolarda izlenmesi gereklidir. Geçici indirilebilir farklar “ertelenmiş vergi varlığı” ve geçici vergilendirilebilir farklar ise “ertelenmiş vergi yükümlülüğü” doğurmaktadır ve bilançoda izlenir. Geçici farkların vergi etkisi ise gelir tablosunda ertelenmiş vergi gideri ve ertelenmiş vergi geliri olarak rapor edilir. UMS-12, 80 paragrafında vergi giderinin (gelirinin) unsurları açıklanmıştır. “Gelir tablosu unsurları açısından ertelenen vergi borcu, muhasebe defterlerine kaydedilen tutardan daha yüksek gider rakamının vergi matrahından düşülmesine izin verilmesi ile muhasebe defterlerine kayıt edilen unsurlardan daha düşük gelir rakamının vergi matrahına ilave edilmesi durumunda ortaya çıkar” (Akbulut ve Yanık, 2010,536). Vergi açısından gider kavramı, dönem vergi giderleri ile ertelenmiş vergi gideri toplamından oluşur. Başka ifade ile vergi geliri, dönem vergi geliri ile ertelenmiş vergi gelirin toplamından oluşur. Vergi gideri, dönem kârının veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutardır. “Dönem vergisi ise vergiye tabi kâr açısından o döneme ait ödenecek gelir vergisini (geri kazanılabilecek gelir vergisini) ifade eder”(TMS-12 md.5). Vergilendirilebilir geçici farklar ve indirilebilir geçici farklar, bilanço kalemlerinden de hesaplanabilir.



Ertelenmiş vergi varlığı < Ertelenmiş vergi yükümlülüğü olumlu fark **vergi gideri**.
Ertelenmiş vergi varlığı > Ertelenmiş vergi yükümlülüğü olumsuz fark **vergi geliri**.

“Toplam vergi karşılığı = Dönemin vergi karşılığı + vergi gideri

Toplam vergi karşılığı = Dönemin vergi karşılığı – vergi geliri”

(Kavak, 2008:17) ([http:// www.vergipotali.com](http://www.vergipotali.com))

3.2.1. İndirilebilir Geçici Farklar

Ertelenmiş vergi varlığı, indirilebilecek geçici farklar, kullanılmayan mali zararlar ile kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarının ileriye doğru taşınması nedeniyle gelecek dönemlerde geri kazanılabilir vergi tutarını açıklar. Vergisel açıdan indirilebilir gider niteliğindeki bütün geçici farklar için, ileriki dönemlerde bu giderlerin indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi gelir oluşacağı muhtemel olması koşuluyla ve ertelenmiş vergi varlığının aşağıda sayılan işlemler sonucunda bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştiril-

mesinden kaynaklanmamış olması halinde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir. Bir borcun defter değeri tutarında bir ekonomik fayda içeren kaynakların gelecek dönemlerde işletmeden çıkacağını ve borcun böylece kapatılacağını gösterir. Kaynaklar işletmeden çıkarken, bunların tutarlarının tamamı veya bir kısım borcun muhasebeleştirildiği dönemden sonra gelen, çıkışların olduğu dönemlerin vergiye tabi kârının tespitinde gider olarak indirilebilir. Böyle durumlarda, bir borcun defter değeri ile vergiye esas değeri arasında geçici bir fark doğar. Buna bağlı olarak da, ileriki dönemlerde bu farka ilişkin borç tutarının vergiye tabi kârın tespitinde gider olarak indirilmesine izin verildiğinde geri kazanılacak vergileri ifade eden bir ertelenmiş vergi varlığı oluşturur. Benzer şekilde, eğer bir varlığın defter değeri vergiye esas değerinden daha az ise, aradaki fark ilerideki dönemlerde geri kazanılacak vergileri belirten, ertelenmiş vergi varlığının doğmasına neden olur. Eğer ilerideki ekonomik faydalar vergiye tabi olmayacaksa, anılan varlığın vergiye esas değeri, defter değerine eşittir.

“İşlem bir işletme birleşmesi değil ve işlem ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı etkilememekte ise, bağlı ortaklık, şubeler ve iştirakler ile iş ortaklıklarındaki hisseler ile ilgili indirilebilir geçici farklar için yalnız aşağıdaki durumlarla sınırlı olarak ve her iki durumun da muhtemel olması halinde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir. Geçici farklar öngörülebilir bir gelecekteki süre içinde tersine dönecektir ve geçici farkların kullanılmasına yeter tutarlarda vergilendirilebilir gelir olacaktır”(TMS-12 paragraf 44). İşletme her raporlama dönemi sonunda, önceki dönemlerde muhasebeleştirmediği ertelenmiş vergi varlıklarını tekrar gözden geçirmelidir. TMS-12 ölçme (paragraf 46–52) ayrıntılı incelenmiştir.

Gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarını ifade eder. Emeklilik tazminatları, kıdem tazminatı karşılıkları, diğer borç ve gider karşılıkları, alınan çekler ve vadesiz senetler reeskontları, fazla ayrılan amortisman veya geçmiş döneme ilişkin ayrılan amortisman giderleri, hisse senetleri değer azalış zararları, varlıkların karşılık giderleri (gelecek dönemlerde indirilebilecek), araştırma giderleri, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajlar, şüpheli ticari alacaklar ve stok değer düşüklüğü karşılığı, koşullu borçlar, kira gelirleri gibi indirilebilir geçici farklar ”Ertelenmiş Vergi Varlığı” oluşturabilir. “Muhasebe ilkelere göre cari dönemde gider olarak kaydedilen, ancak vergi mevzuatı tarafından gelecek dönemlerde vergi matrahı hesaplanırken indirilebilen giderler, indirilebilir geçici farkı oluşturur” (Dinç, 2007: 29). İndirilebilir Geçici fark x Dönemde geçerli olacak vergi oranı = Ertelenmiş vergi varlığı. “Ertelenmiş Vergi Alacakları (Deferred tax assets) indirilebilir geçici farklardan ve yararlanılmamış vergi indirimleri ile mahsup edilmemiş mali zararlardan kaynaklanan ve gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi rakamından indirilecek tutardır” ((Akgül, Akay: 2004, 77).

TMS-12 paragraf 26, 27, 28.29.30 ve takip eden 88 paragraf kadar bu hususların ayrıntılı açıklamasına yer verilmiştir. İndirilebilir geçici farklar, ilerideki dönemlerde iptal edildiğinde o dönemlerin vergiyi tabi kârlarından indirilecek gider oluşur. Zamanlamadan kaynaklanan bu farkın vergi etkisi bilançoda bir duran varlık kalemi olarak muhasebe-

leştirilir. Farkından dolayı ortaya çıkan ertelenen vergi varlığı da geçici farkın ortadan kalktığı dönemde kapatılır.

3.2.2. Vergilendirilebilir Geçici Farklar

Ertelenmiş vergi borcu, vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergisini ifade eder. Geçici farklara konu olan gelir veya gider bir dönemin ticari kârına dâhil edilmiş olmasına rağmen vergiye tabi kârın hesabında başka bir dönemde dikkate alınmasından kaynaklanan zamanlama farklarıdır. Vergi yasaları açısından ödeme dönemi geldiği zaman ortadan kalkar. Örneğin bir varlığın maliyetinin kısmen veya tamamen vergi mevzuatına göre indirim konusu yapılacak olması halinde, bu tür geçici farkların muhasebeleştirilme yöntemi, söz konusu varlığın ve borcun ilk muhasebeleştirilmesine yol açan işlemin niteliğe bağlıdır. TMS-12 bir varlığın vergiye esas değeri işletmenin gelecekte söz konusu varlığın defter değeri tutarından sağlayacağı vergiye tabi ekonomik yarardan vergisel açıdan gider olarak indirilebilecek olan tutarı ifade eder. Eğer varlığın sağlayacağı ilerideki ekonomik faydalar vergiye tabi olmayacaksa, söz konusu varlığın defter değeri ile vergiye esas değeri eşit olacaktır. Bütün vergiye tabi geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir. Vergilendirilebilir geçici fark x Dönemde geçerli olacak vergi oranı = Ertelenmiş vergi borcu. “Ertelenen Vergi Borçları (Deferred tax liabilities) vergiye tabi geçici farklardan kaynaklanan ve gelecek dönemde/dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi rakamına ilave edilecek tutarlardır “(Akgül, Akay: 2004, 77).

Ancak aşağıdaki şartlarda geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilemez. Geçici farklar aşağıdaki durumlarda da ortaya çıkabilir: TMS-12 paragraf 18 ayrınılı açıklanmıştır (TMS-12, paragraf 15–39). Şerefiyenin, bir varlık ve borcun ilk muhasebeleştirilmesinde: İşletme birleşmesi niteliği olmayan işlemler, oluşmasının ne muhasebe kârı ne de vergiyi tabi kârı etkilemediği işlemler. Ancak bağlı ortaklıklar, şubeler, iştirakler ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar ile ilgili olarak ortaya çıkan vergiye tabi geçici farklar TMS-12 (39 uncu paragraf uyarınca). İki koşulun oluşması hariçtir. Bu iki koşul, ana ortaklık, yatırımcı ve iş ortaklığındaki ortak olarak işletme geçici farkların tersine dönem zamanlarını kontrol edebilmektedir ve büyük bir ihtimalle geçici fark öngörülebilir bir gelecekteki süre içinde tersine dönmeyecektir.

TMS-12 (paragraf 16.17.18.19.20.21.22.23) vergiye tabi geçici farklar açıklanmıştır. Bir varlığın muhasebeleştirilmesi işlemi, ilgili varlığın defter değerinin bir ekonomik yarar olarak işletmeye gelecek dönemlerde geri kazanılacağını gösterir. “Geri kazanılabilir tutar, bir varlığın net satış fiyatı ve kullanım değerinden büyük olanıdır”(TMS-16 md.6). Eğer varlığın defter değeri onun vergiye esas değerini aşarsa, bu varlık nedeniyle ileride muhasebe kârının tespitinde gider yazılabilecek tutar vergi mevzuatına göre gider yazılabilecek tutarı aşıyor demektir. Bu fark vergiye tabi bir geçici farktır ve sonuçta oluşan gelir vergilerini gelecek dönemlerde ödeme yükümlüğü ise bir ertelenmiş vergi borcudur. İşletme bu varlığın defter değerini geri kazandıkça vergilendirilebilir geçici fark tersine

dönecek ve vergiye tabi kâr ortaya çıkacaktır. Bu durumda, işletmeden vergi ödemeleri şeklinde ekonomik fayda çıkışı olacaktır.

Vergilendirilebilir geçici farklar, “Dönemsellik ilkesine göre tahakkuk eden faiz gelirleri, eksik ayrılan amortismanlar, geliştirme giderleri ve vadeli satışlarda vade farkı hesaplamaları”([http:// www.alomaliye.com.](http://www.alomaliye.com)) hisse senetleri değer artış kazançları, verilen çekler reeskontu gelirleri, borç senetleri reeskontu, varlık değer artış kazançları (gelecek dönemlerde vergilendirilecek), yenileme fonları ve diğer (Örten vd. 2007: 150; Dinç, 2007: 32-33).

4. TMS-11’de Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri

TMS-11 inşaat sözleşmeleri standardında, inşaat işlerinin özelliği gereği sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine yayılması halinde, sözleşme kapsamındaki işlerden elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştiği dönemlere dağıtılmalıdır. İnşaat sözleşmesi, bir varlığın veya tasarımın, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bina, baraj, gemi, tünel vb. sözleşmelerdir.

a) Bir varlığın inşasıyla doğrudan ilişkili hizmetlerin verilmesine yönelik örneğin proje yöneticileri ve mimarların hizmet sözleşmeleri ve

b) Varlıkların yıkım veya restorasyonu ile varlıkların yıkımı sonrası çevre düzenlemesine yönelik sözleşmeleri kapsar (TMS-11, md 5).

“Ayrı teklif verilen veya maliyet ve gelirleri ayrı ayrı belirlenebilen ya da ayrı anlaşmalara konu edilen işlerin sözleşmeleri bağımsız kabul edilirken birden çok yapıyı içeren tek paketdeki grup işler, toplam kâr marjı ancak birbiriyle ilişkili işler ile aynı anda veya birbirini izleyen evrelerde yapılan işler tek sözleşme olarak nitelenir. Şekil, teknoloji veya fonksiyon açısından orijinal sözleşmeden farklı ya da orijinal sözleşme fiyatı içinde yer almayan ek işler ayrı sözleşme olarak nitelenir”(Sayarı,2010: 108). İnşaat sözleşmelerinin birleştirilmesi ve bölümlenmesi TM-11, md 7-10 ayrıntılı düzenlemiştir.

Standart kapsamında sözleşmeler, “sabit fiyat ve maliyet artı kâr sözleşmeleri olarak sınıflandırılır. **Sabit fiyatlı sözleşme**; yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını (ihale bedelli veya üretim birimi başına sabit bir birim fiyatı) kabul ettiği ancak belli koşullarda maliyet güncelleştirilmesine (eskalasyon) konu olan sözleşmelerdir. **Maliyet artı kâr sözleşmesi**, yükleniciye kabul edilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmesidir (TMS-11, md.3). Bazı inşaat sözleşmelerinde, maliyet artı kâr sözleşmesine tavan fiyat konulması durumunda olduğu gibi, sabit fiyatlı ve maliyet artı kâr sözleşmelerinin her ikisinin de özelliklerini içerebilir. Yüklenici sözleşmeden kaynaklanan gelir ve giderleri: TMS-11, md 23-24) göre muhasebeleştirilecektir.

4.1. Sözleşme Maliyetleri

Standartta sözleşme maliyetleri üç ana grupta toplanmıştır (TMS-11, md.16):

a) Belirli bir sözleşmeyle direkt ilişkili maliyetler, TMS-11, md.17: işçilik, malzeme, tesis ve makine amortismanı, taşıma, kiralama, tasarım, teknik destek, garanti kapsamında yapılan işler maliyetleri ilave edilir. Artık malzeme, tesis ve teçhizatın elden çıkarılmasıyla sağlanan gelir gibi arazi gelirlerde maliyeti azaltabilir.

b) Genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler, sigorta, sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri, makul ve sistematik yöntemler kullanılarak dağıtılan inşaat genel giderleri ve belirli sözleşmelerle ilişkisi kurulan ve sözleşmeye yüklenilebilecek borçlanma maliyetlerini de içerir (TMS-11, md.18).

c) Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler, sözleşmede geri ödenebilecek giderler olarak tanımlanmış bazı genel yönetim giderleriyle, geliştirme maliyetlerini içerebilir.

4.1.1. Sözleşmeye Konu İşlerle İlişkisi Kurulamayan Veya Sözleşmeye Yüklenemeyen Maliyetler

Sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulamayan veya bir sözleşmeye yüklenemeyen maliyetler ise inşaat sözleşmesi maliyetleri dışında bırakılacaktır. Bu kalemler aşağıdaki gibidir (TMS-11, md. 20):

- a) Sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş genel yönetim giderleri,
- b) Satış maliyetleri,
- c) Sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş araştırma ve geliştirme maliyetleri,
- d) Belli bir sözleşme kapsamındaki işlerde kullanılmayan atıl tesis ve teçhizat amortismanı.

Sözleşme maliyetleri, bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetleri içerir. Ancak, bir sözleşmeyle doğrudan ilişkilendirilebilen ve sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler de sözleşmenin yapılmasının muhtemel olması ve bu maliyetlerin ayrı ayrı belirlenip, güvenilir şekilde ölçülebilmesi durumunda sözleşme maliyetlerinin bir parçası olarak kabul edilir. Eğer sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler; yapıldıkları dönemde gider olarak kaydedilmişse, sözleşmenin izleyen bir dönemde yapılması halinde sözleşme maliyetlerine dâhil edilmezler (TMS-11, md. 21).

4.2. Sözleşme Gelirleri

- a) Başlangıçtaki ihale bedeli,
- b) Sözleşme konusu işlerdeki değişiklikler, talep haklarındaki ve teşvik ödemelerinden;
 - i. Gelir olarak sonuçlandırılması olası görülenler,
 - ii. Güvenilir biçimde ölçülebilenleri içerir ve alınan veya alınacak olan hakedişlerin **gerçeğe uygun değeri** ile ölçülür (TMS -11 md 11-12).

Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır (TMS,39.md. 7). Gerçeğe uygun değer, piyasa değerine getirme ölçüsünün ötesinde piyasa dışı unsurları da içerdiği gibi diğer taraftan işletmeye özgü değerlere uzanan geniş bir yelpazesi vardır. Varlığın giriş değerini kullanma, çıkış değerini kullanma ve karma yöntem kullanma ile gerçeğe uygun değer belirlenebilmektedir.

Standart incelendiğinde, sözleşme gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesi konusunun inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir biçimde öngörülüp, öngörülemedikçe yoğunlaştığı anlaşılacaktır. Sözleşme gelirlerinin ölçülmesi gelecekteki olayların sonuçlarına bağlı çeşitli belirsizliklerden etkilenir. Olaylar meydana geldikçe ve belirsizlikler çözümlendikçe tahminlerin sık sık gözden geçirilmesi gerekir. Sözleşme geliri tutarı dönemden döneme artabilir veya azalabilir. Bu artış ve azalışları neden olacak olaylar TMS -11, md.12 (a, b,c,d bentleri) ve md. 13-14-15 açıklanmıştır.

4.3. Sözleşme Gelir ve Giderlerin Muhasebeleştirilmesi

TMS -11, md.22’de bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebilirse, kazancın tespitinde tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılacaktır. Bu yöntem tamamlanmış sözleşme yönteminin aksine, işin bitimini beklemeden, yıllara yaygın inşaat işinden beklenen gelir ile tamamlanma seviyesine göre katlanılan maliyetler eşleştirilerek, kazanç her hesap döneminin sonunda tespit edilmektedir. Bu yöntem hasılat ve maliyetlerin işin bitirildiği tek döneme kayıt edilmesinin yerine ait oldukları dönemlere yayılmasını öngörmektedir. “Güvenilir biçimde öngörülebilmeden kasıt, sözleşme gelirlerin güvenilir biçimde tespit edilebilir olması ve işin bitiminde elde edilebilecek olması ve işin tamamlanması aşamasının bilanço gününde tespit edilebilir olmasıdır” (Tunç, 2007, 18).

Yüklenicinin işletmenin gelir ve maliyetlere ilişkin açıklaması gereken hususlar, hem genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden “Tam Açıklama Kavramı” gereği, hem de finansal tablo düzenleme standardı gereği, TMS-11, md. 37 ve 39-45 ayrıntılı belirtilmiştir. “Sözleşmenin tamamlanma aşaması çeşitli yollarla belirlenebilir. Yüklenici işletme, yapılan işi güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanır. Sözleşmenin niteliğine bağlı olarak bu yöntem aşağıdakileri hususlar içerebilir” (TMS -11, md. 30).

4.3.1. İnşaat Sözleşmesinin Sonucun Güvenilir Biçimde Öngörülmesi Durumu ve Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine Göre Muhasebeleştirme

Bilanço günü itibarıyla inşaat sözleşmelerinde, tamamlanma yüzdesi esas alınarak gelirler ve maliyetler ait oldukları dönemin sonuç hesaplarına yansıtılır. Sabit fiyatlı sözleşmede; toplam sözleşme geliri güvenilir biçimde ölçülebiliyorsa, sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması, işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının raporlama dönemi sonunda, güvenilir biçimde belirlenmesi ve sözleşmeye yüklenecek inşaat maliyetlerin açıkça belirlenebilmesi ile güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması (TMS -11,md. 23).

Maliyet artı kâr sözleşmesinde ise, sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması ve sözleşmeye yüklenilebilecek inşaat maliyetlerini, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülmesi (TMS -11, md.24).

Beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin, toplam sözleşme gelirlerini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır. (TMS-11, md. 26 ve md. 36). Böyle bir zarar sözleşme konusu işe başlanmış olsun veya olmasın, işin tamamlanma aşaması veya (sözleşme kapsamındaki işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılmasına) ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirmeyen diğer sözleşmelerden beklenen kâr tutarından bağımsız olarak saptanır.

Yüklenici, sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin maliyetlere katılmış olabilir. Bu tür sözleşme maliyetlerinin geri alınabileceklerinin muhtemel olması koşuluyla, bir varlık olarak finansal tablolara alınır. Bu maliyetler, müşteriden olan alacağı temsil eder ve “yapılmakta olan işler” olarak sınıflandırılır. Tahsil edilemeyen veya geri alınabilme olasılığı ortadan kalkan sözleşme gelirlerinde düzeltme yapılmaz. Söz konusu tutar gider olarak muhasebeleştirilir. Yüklenici işletme TMS-11, md.29’ da belirtilen tarafların inşa edilecek varlığa ilişkin yatırıma bağlanmış hakları, alışveriş konusu bedelleri, ödeme şekil ve koşulları hususlarını içeren bir sözleşme yapmışsa, güvenilir öngörülerde bulunabileceği kabul edilir.

4.3.2. Sonucun Güvenilir Biçimde Öngörülememesi Durumunda Muhasebeleştirme

TMS-11’e göre “ödemelerin aksatılma ihtimalinin yüksek olması, ülke ekonomisinin belirsizliği gibi nedenlerden dolayı sonucun güvenilir şekilde öngörülemediği anlarda”(Sayarı, 2004: 65):

a) Sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir ve

b) Sözleşme maliyetleri oluştuğu dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.

Sözleşmenin başlangıç aşamalarında sözleşme sonucunun güvenilir biçimde öngörülememesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden, kâr tahakkuk ettirilmez. Ancak sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilememekle beraber, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemel olabilir. Böyle durumlarda, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması beklenen kısmı md. 36 uyarınca doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS-11 md. 33). Müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan sözleşme maliyetleri hemen gider olarak muhasebeleştirilmesi gereken sözleşme maliyetleri ile ilgili durumlara ilişkin örnek sözleşmelerin içeriğini (TMS-11 md 34,a,b,c,d,e bentlerinde) açıklamıştır. Açıklanan bu nedenlerle, sözleşmedeki yükümlülüklerini yerine getirmesi gereği ortaya çıkanlar. ”Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesini engelleyen belirsizliklerin ortadan kalkması durumunda, inşaat sözleşmesine ilişkin gelir ve giderler güvenilir biçimde öngörülebilir durumuna uygun olarak muhasebeleştirilir” (Yereli, Kayalı ve Demirlioğlu, 2011:133).

4.4. Sözleşmenin Tamamlanma Aşamasının Belirlenmesi

TMS-11 md. 30'e göre yüklenici işletmenin bir sözleşmenin tamamlanma aşamasıyla ilgili "Tamamlanma Yüzdesini" çeşitli yollarla tespit etmesi söz konusu olup, yapılan yapım işine ait tamamlanma yüzdesini "güvenilir biçimde" ölçen yöntemi kullanması konusundaki seçim, yükleniciye bırakılmıştır. Çünkü yapım işinin niteliği, hacmi, kapsamı, sektörüne göre değişiklik arz etmektedir. Standart, sözleşmenin özelliğine bağlı olarak yüklenici işletmenin aşağıdaki üç yöntemden birini kullanabileceğini belirtmektedir (Susmuş ve Zengin, 2008: 194-195):

4.4.1. Bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı; inşaat sözleşmesinin maliyeti 6.000.000" ve iş iki yılda tamamlanacak ise, 1. yıl maliyeti 1.500.000" ve tamamlanma yüzdesi $1.500.000/6.000.000 = \%25$ olur. İkinci yıl tahmini maliyet 250.000" artacak ise ve ikinci yılın katlanılan maliyeti 1.000.000" tamamlanma yüzdesi = $(1.500.000 + 1.000.000) / (6.000.000 + 250.000) = \%40$ olacaktır. TMS 11, md. 38 cari tahminler birikimli olarak uygulanır. "İşi alan işletme ile ihale kurumu arasında yapılan sözleşmeye göre tahmini maliyetlerde bir değişim olursa ve bu değişimin sözleşmeye göre dikkate alınması gerekirse o zaman tamamlanma yüzdesi yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır" (Usul: 2012,24).

4.4.2. Yapılan işe ilişkin incelemeler

Alıcı ile yüklenici arasında akdedilen sözleşmede, tamamlanma yüzdesi tablosu oluşturulmaktadır. Bu tabloda beton ve duvarların tamamlanması %40, atık su %4, temiz su %3, boya, badana ve cila %5 şeklinde ilgili unsurların belirtilmesi halinde yapılan işe ilişkin olarak tamamlanma yüzdeleri hesaplanabilecektir (Yüksel, 2002: 574): (Yereli, Kayalı ve Demirlioğlu, L.2011:122). Tamamlanma yüzdesi tablosu örneği oluşturulmuştur (Susmuş ve Zengin, 2008: 195).

4.4.3. Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı

Yüklenici ile alıcı arasında yapılan sözleşmeye eklenen projedeki metraj birimi burada önem arz etmektedir. Örneğin, "projenin tamamlanmasına ilişkin hesaplamalarda beton, demir, tuğla duvar, sıva, kiremit vb. gibi metrajlar kullanılabilir. Sözleşme ekindeki projeye istinaden kaç ton demir, kaç m2 tuğla duvar, kaç m2 sıva ve m2 kiremit harcanacağı önceden öngörülerek projelendirilir. Buna göre gerek tamamlanma yüzdeleri gerekse ilgili hakediş hesaplamaları, yukarıda belirtilen kıstaslar üzerinde fiili miktar hesaplanıp, toplanarak başlangıçta öngörülen fiili miktar toplamına bölünür. Böylece, hem fiziki tamamlanma oranı objektif bir şekilde hesaplanır, hem de ileride ortaya çıkacak hukuki ihtilafların da başlangıçta çözülmesi hızlanmış olur" (Usul,2012:.25). "Yukarıda sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı olsun, yapılan işe ilişkin incelemeler olsun her iki yöntemin de üstünlükleri ve zayıflıkları vardır. En fazla kullanılan değerlendirme yöntemi maliyetlere dayalı olarak (cost-to-cost basis) hesaplanan tamamlanma yüzdesidir" (Kieso vd. 2001: 1006).

4.4.4.Maliyete Dayalı Hesaplanan Tamamlama Yüzdesi

Cost-to-cost basis yönetimi, satın alma veya sözleşmeye dayalı olarak kazanılan varlıkların maliyetini esas alan daha doğru vergi muhasebesi amaçlı uygulamadır. Vergi değeri, genellikle satın alma değeridir. Varlığın mevcut piyasa değeri ile maliyeti esası arasındaki farka eşit olan değer özkaynak değeri tanımlamasında kullanılmaktadır. Bir ticari malın mevcut piyasa fiyatı ile sözleşmeye dayalı gelecekte satmayı umduğu fiyat arasındaki fark, vergilendirilecek kazançtır. Örneğin, bir maddi duran varlık 1000'' satın alınmış ve kullanımdan dolayı her yıl 100 '' aşınma payı ayrılarak 5.inci yılda düzeltilmiş değeri 600'' olur. (Birikmiş amortismanı (400'') ve olağan gelirden her yılın 100 '' amortisman gideri düşülmüştür. Varlık 700'' satılır ise 100'' gerçek kazanç olacaktır. 1.200'' satılır ise 400'' olağan vergiye tabi kazanç ve 200'' ise daha olumlu olan sermaye kazancı vergi oranına tabi olacaktır. Benzer biçimde, 1.000'' hisse senedi satın alındığı zaman dönem sonunda 100 '' dağıtılan temettü yeniden yatırımda kullanılır ise ikinci yıl dağıtılan temettü 200 '' olacaktır. Bu temettüler gerçekten elinize geçmediği halde vergilendirilir. Toplam 300'' temettü + 1000'' maliyetli hisse senetleri 1.500'' satıldığında 500'' kazanç vergiye konu olacaktır. Ancak maliyeti 1.300'' kayıt eder ve 1500'' satarsanız, 200'' kazanç vergisi ödenir (www.investopedia.com/terms/c/costbasis.asp ixzz25PWJf2U).

Maliyet modeli, maddi duran varlığın muhasebe değerinden, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir (TMS 16, md. 30). Değer düşüklüğü zararı, varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder. TMS-40 belirtilen yatırım amaçlı gayrimenkuller için maliyet modeli uygulamak zorunludur (TMS-16,md.5). Katlanılan maliyetlerin, tahmin edilen toplam maliyetlere oranlanması sonucu bulunur.

İnşaat sözleşmesinin her döneme ilişkin maliyetleri, dönem sonunda hizmet satış maliyeti olarak gelir tablosuna ve söz konusu sözleşmenin toplam bedelinin tamamlanma derecesine isabet eden tutarı da ilgili dönemin hasılatına aktarılır. Ancak, katlanılan maliyet; cari dönemin inşaat işleri ile ilgili olmayıp, gelecekte yapılması planlanmış inşaat işlerine ait ise, bu maliyetler, önceden yapılan maliyetler olarak yapılmakta olan iş kapsamında işlem görür. "Tekdüzen hesap planı incelendiğinde, bu yönde bir hesabın oluşturulmadığı gözlenmektedir. Bu amaçla hesap planında "174 Önceden Yapılan İnşaat Maliyetleri" adı altında bir hesap açılması kanımızca yararlı olacaktır. Bazı durumlarda iş sahibi, giderlerini kendisi üstlenmek suretiyle, bazı özel işlerin kendi adına yapılmasını talep edebilir. Bu durumda yapılan harcamalar, inşaat maliyetleri kapsamına alınmaz. 175 İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetler hesabında izlenir. TMS-11 kapsamında; 176 Hakedişe Bağlanacak Gelir Tahakkukları tamamlanma düzeyine göre veya maliyet tutarına eşdeğer tutarın gelirler hesabına alınması esasına göre gelir olarak kaydedilen ancak henüz hakedişe bağlanmamış gelir tahakkuklarının izlenmesinde kullanılır" (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 215-218).

Böylece Hesaplanan Gelir > Gerçekleşen Hasılat oluşacak fark "176 Hakedişe Bağlanacak İşlere Ait Gelir Tahakkukları". Başka bir anlatımla, Hesaplanan Hasılat Tutarı > Kesilen Hakediş Faturaları Toplamı ise, aradaki fark faturalanmamış bir alacak olarak

bilançonun varlıklar kısmında “ Gelir Tahakkukları” gibi işlem görür. Hesaplanan Hasılat Tutarı < Kesilen Hakediş Faturaları Toplamı ise, aradaki fark fazla kesilmiş faturayı işaret eder, bilançonun kaynakları kısmında “Gelecek Aylara Ait Gelir veya Gelecek Yıllara Ait Gelir” gibi işlem görür.

5. Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Örnek Uygulama

5.1. Birinci Yıla İlişkin Hesaplamalar ve Kayıtlar

BC İnşaat şirketi, yıllara yaygın inşaat onarım işini 7.000.000 ₺ ihale bedeliyle yüklenmiştir. Sabit fiyatlı sözleşme niteliğindedir. Tahmini maliyeti 6.000.000 ₺. 2011 yılı gerçekleşen hizmet üretim maliyeti 1.500.000 ₺. Alınan hak ediş ise 1.400.000 ₺ ve hakedişten %03 (Vergi stopajı $1.400.000 \times 0,03 = 42.000$ ₺) ve %007,5 damga vergisi (damga vergisi $1.400.000 \times 0,0075 = 10.500$ ₺) uygulanmıştır.

Sözleşme Tutarı = 7.000.000 ₺

Tahmini Maliyet = 6.000.000 ₺

Gerçekleşen Maliyet = 1.500.000 ₺

Gerçekleşen Hasılat = 1.400.000 ₺

Tamamlanma Yüzdesi = Gerçekleşen Maliyet / Toplam Tahmini Maliyet
 $0,25 = 1.500.000 / 6.000.000$

Cari Dönem Hesaplanan Geliri = Sözleşme Tutarı x Tamamlanma Yüzdesi
 $1.750.000 ₺ = 7.000.000 \times 0,25$ veya

“Hakediş Bedeli = (Yıl İçinde Katlanılan Maliyet / Toplam Proje Maliyeti) x ihale Bedeli” (Greuning 2005,107).

$1.750.000 = (1.500.000 / 6.000.000) \times 7.000.000$

Hesaplanan Gelir > Gerçekleşen Hasılat = $1.750.000 > 1.400.000$ Fark = 350.000 ₺

1-03.10.2011 tarihinde ilk madde stokunda bulunan demir ve çimentonun 1.000.000 ₺ kısmı okul binası onarım inşaatında kullanılmıştır. Ayrıca 400.000 ₺ işçilik tahakkuk ettirilmiştir.

03.10.2011		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.400.000	
740.001.10 okul onarımı ilk madde		
740.100.10 okul onarımı işçilik		
150 İLK MADDE VE MALZEME (STOK)		1.000.000
381 GİDER TAHAKKUKLARI		400.000
----- / -----		

2-15.10.2011 tarihinde ihaleyi yapan kurumdan 2.000 ₺ avans nakit olarak alınmıştır.

15.10.2011		
100 KASA	2.000	
349 ALINAN DİĞER AVANSLAR		2.000
----- / -----		

3- 25.10 2011 tarihinde ihale makamından I. hakediş bedeli olarak 1.400.000 ₺, %18 KDV hakediş bedeli üzerinden %03 gelir vergisi (1.400.000 x 0,03 = 42.000 ₺), %075 (1.400.000 x 0,0075 = 10.500 ₺) damga vergisi kesinti yapılmış ve önceden alınan 2.000 ₺ avans mahsup edildikten sonra kalan 1.555.500 ₺ bir çek alınarak tahsil edilmiştir. (1/6 oranında KDV tevkifat kaydı ayrıca yapılmıştır).

25.10.2011			
101 ALINAN ÇEKLER		1.555.500	
176 HAKEDİŞE BAĞLI İŞLERE AİT GELİR TAHAKKUKU		350.000	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR		42.000	
349 ALINAN DİĞER AVANSLAR		2.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		10.500	
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ			1.750.000
391 HESAPLANAN KDV (1.400.000 X 0,18 = 252.000 X 5/6 = 210.000 1/6 Tevkifat KDV tutarı 42.000			210.000
----- / -----			

25.10.2011			
970 TEVKİF EDİLEN KDV		42.000	
971 TEVKİF EDİLEN KDV			42.000
----- / -----			

4- 28.10.2011 tarihinde taşeronlara yaptırılacak iş için 40.000 ₺ verilen avansın %075 damga vergisi kesintisi yapılmış ve kalan tutar bankadaki hesaptan ödenmiştir.

28.10.2011			
179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR		40.000	
102 BANKALAR			37.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR			3.000
----- / -----			

5. 29.10.2011 tarihinde taşeronlara yaptırılan %18 KDV dahil 103.840 ₺ iş teslim alınmış ve önceden verilmiş olan 40.000 ₺ avans mahsup edildikten sonra kalan bedel nakit ödenmiştir.

29.10.2011			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		88.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		15.840	
100 KASA			65.610
179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR			40.000
----- / -----			

6- Dönem sonunda inşaat işinde çalışan işçilerin kıdem tazminatı 1.500 .. hesaplanmıştır.

31.12.2011	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI	1500
----- / -----	1500

(Ünkaya, Aslan, 2009,250-251)

7-. 31.12.2011 tarihinde okul inşaat onarım ve bakım işinin maliyeti bulunmuştur.

31.12.2011	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİNİ YANSITMA	1.500.000
----- / -----	1.500.000

8

31.12.2011	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MAL	1.500.000
----- / -----	1.500.000

9- Yansıtma

31.12.2011	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİNİ YANSITMA 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.500.000
----- / -----	1.500.000

10- Tamamlanma yüzdesine göre hesaplanan gelirin dönemin gelir tablosuna aktarımı.

20.10.2011	
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ 600 YURTIÇİ SATIŞLAR	1.750.000
----- / -----	1.750.000

11- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin döneme ait kâr veya zararının belirlenmesi

20.10.2011	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR 622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 694 SÜRDÜRELEBİLİR FAALİYETLERİN DÖNEM KARI VEYA ZARARI	1.750.000
----- / -----	1.500.000 250.000

Vergiden Önceki Dönem Kârı 1.750.000 – 1.500.000 = 250.000 "

Hesaplanan Kurumlar Vergisi 251.500 x 0.20 = 50.000 "

İnşaat işinin **ertelenmiş vergi borcu** olmaktadır.

Ayrıca Kıdem Tazminatı karşılığı 1.500 " ödenmediği için vergiden düşülemeyen gider niteliğindedir. 1.500 " ticari kâr 1.750.000 " + 1.500 " eklenerek mali kâr belirlenir. Böylece:

Vergiden Önceki Dönem Kârı 1.751.500 – 1.500.000 = 251.500 "

Hesaplanan Kurumlar Vergisi 251.500 x 0.20 = 50.300 "

İşletmenin 2011 Kıdem tazminatı 1.500 " ancak kıdem tazminatı gideri henüz ödenmemiş olduğundan vergi yasalarınca kanunen kabul edilmeyen giderdir ve mali kârı etkilemez. Başka anlatımla, mali kâr ile ticari kâr arasında geçici fark oluşur. Geçici fark 1.500 x 0,20 = 300 " **vergi alacağı** ortaya çıkarmaktadır. "Vergilendirilebilir geçici farkın vergi etkisi olan vergi yükümlülüğü (borcu) dönem net kârını düzeltecek şekilde kayıt edilir. İndirilebilir geçici farkın vergi etkisi dönemin vergi giderini azaltmaktadır. Örneğimizdeki 300 " vergi varlığı gelecek dönemlerde gidere dönüşecek bir unsur olup, başka deyimle peşin ödenmiş bir giderdir. (Güçenme ve Poroy, 2007: 9-12; Akdoğan, 2006: 5-6). TMS-19, (65-66 paragraf) değerlendirme yöntemine göre iskonto edilmiş kıdem tazminatı cari dönemin vergi alacağına neden olmaktadır.

12-A) Ertelenen vergi alacağı ile ertelenen vergi borcu ayrı ayrı kayıt edilmesi.

31.12.2011		
694 SÜR.FAAL.DÖNEM KARI VEYA ZARARI		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	250.000	
690.01 SÜRDÜR FAAL DÖN KARI VEYA ZARARI	300	50.300
692.01. SÜRDÜR.FAA.DÖNEM NET KARI VEYA ZAR		200.000

31.12.2011		
690.01 SÜRDÜR. FAAL. DÖNEM KARI VEYA ZARARI	50.300	
692.01. SÜRDÜR.FAA.DÖNEM NET KARI VEYA ZAR	200.000	
370 DÖNEM KARI V.DİĞER Y.Y.KARŞILIĞI		300
484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU		50.000
590 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		200.000

UFRS 12'nin 71. ve 76. maddeleri Ertelenmiş Vergi Varlığı ile Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğünün bazı koşulları dışında mahsup edilerek gösterileceğini belirtmektedir. Bu varlık ve yükümlülükler birbirlerinin yerine ödenebilme imkânı olduğu sürece birbirleriyle mahsup edilerek gösterileceklerdir " (Tekşen, 2010:316)

12-B1) “Ertelenen vergi alacağının ertelenen vergi borcundan mahsubu yapılarak kayıt edilmesi,

31.12.2012			
484 ERTELEN VERGİ BORCU		300	
284 ERTELENEN VERGİ ALACAĞI			300
----- / -----			

12- B2) Ertelenen vergi alacağı ve ertelenen vergi borcundan mahsubu yapılarak kayıt edilirse,

31.12.2011			
694 SÜR.FAAL.DÖNEM KARI VEYA ZARARI		250.000	
690.01 SÜRDÜR FAAL DÖN KARI VEYA ZARARI			50.000
692.01. SÜRDÜR.FAA.DÖNEM NET KARI VEYA ZAR			200.000
----- / -----			

31.12.2011			
690.01 SÜRDÜR. FAAL. DÖNEM KARI VEYA ZARARI		50.000	
692.01. SÜRDÜR.FAA.DÖNEM NET KARI VEYA ZAR		200.000	
370 DÖNEM KARI V.DİĞER Y.Y.KARŞILIĞI			300
484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU			49.700
590 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI			200.000
----- / -----			

Her döneme ait hesaplanan kârlara isabet eden vergi tutarı, işin tamamlandığı dönemin sonuna kadar “ertelenmiş vergi” hesabında bekletilecektir. “Bu hesap TMS-12, Gelir vergileri Standardı kapsamında indirilebilir geçici farkların bulunması durumunda kullanılacaktır. Buradaki tutarlar vergi idaresinden herhangi bir alacak tutarını ifade etmeyecektir (Akdoğan, Sevilengül 2007:15). Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlüğü aynı dönemde birlikte ortaya çıkabilir. Aynı hesapla ilgili veya vadeleri uyumlu ise netleştirilerek kayıtlanabilir. Gelir tablosunda ödenecek vergi değil, mali ve ticari kâra göre vergi raporlanmaktadır. Dönemin vergi gideri, muhasebe kârına göre tahakkuk eden tutardır. Verginin gider olduğu ve dönemsellik ilkesine göre muhasebeleştirildiği görülmektedir.

5.2. İkinci Döneme İlişkin Hesaplamalar Ve Kayıtlar

13-2012’de yıllara yaygın inşaat ve onarım işine ait, %18 KDV hariç, 4.430.000” maliyet tahakkuk ettirilmiştir (100.000” Ek maliyet dahil).

30.12.2012			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		4.330.000	
191 İNDİRİLİLECEK KDV		779.400	
381 GİDER TAHAKKUKLARI			5.129.400
----- / -----			

14- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işine ait % 18 KDV hariç 5.600.000 ₺ hakediş düzenlenmiş ve hakediş bedeli üzerinden %03 Vergi stopajı (168.000 ₺) ayrıca %0075 damga vergisi (42.000 ₺) kesintisi yapılmış kalan tutar yüklenici işletmenin hesabına yatırılmıştır.

25.12.2012			
102 BANKALAR		6.230.000	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR		42.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		168.000	
176 HAKEDİŞE BAĞLI İŞLERE AİT GELİR TAHAKKUKU			350.000
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ			5.250.000
391 HESAPLANAN KDV (5.600.000 X 0,18 = 1.008.000 X 5/6 = 840.000 ₺)			840.000
1/6 Tevkifat KDV tutarı	168.000 ₺		
----- / -----			

15- Takip eden dönem sonunda kıdem tazminatları 2.000 ₺ olarak hizmet üretim maliyetine kayıtlanmıştır.

31.12.2012			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		2.000	
372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI			2.000
----- / -----			

16- Dönemsellik ilkesi gereği aşağıdaki dört Günlük Defter kaydı yapılmalıdır,

31.12.2012			
184 ERTELEN VERGİ VARLIĞI		300	
284 ERTELENEN VERGİ VARLIĞI			300
----- / -----			

31.12.2012			
472 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		1.500	
372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI			1.500
----- / -----			

31.12.2012			
484 ERTELEN VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		50.000	
384 ERTELENEN VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ			50.000
----- / -----			

31.12.2012			
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR		42.000	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR			42.000
----- / -----			

Hesaplamalar:

Sözleşme Tutarı = 7.000.000 ¨
İlk Tahmini Maliyet = 6.000.000 ¨
Ek Tahmini Maliyet = 100.000 ¨

İşin ileriki aşamalarda hesaplanacak Tamamlanma yüzdesi = O Güne Kadar Gerçekleşen Maliyet / Tahmini Maliyet + İşin Tamamlanmasına Yönelik Ek Tahmini Maliyet.

Bugüne Kadar Gerçekleşen Maliyet = 1.500.000 + 4.500.000 + 100.000 = 6.100.000 ¨

Birikimli Tamamlama Yüzdesi = 6.100.000 / 6.000.000 + 100.000 = %100

2011 yılı %25 ve 2012 % 75 tamamlandığı kabul edilmiştir.

İlk yılın dışındaki yıllarda Cari Dönem Geliri = Tamamlanma Yüzdesi x Sözleşme Bedeli – Önceki Dönemlerde Muhasebeleştirilen Gelir.

Hesaplanan Gelir = Sözleşme Tutarı x Tamamlanma Yüzdesi

5.250.000 ¨ = 7.000.000 x 0.75

Hesaplanan Gelir < Gerçekleşen Hasılat

Fark = Gerçekleşen Hasılat – Hesaplanan Gelir

5.600.000 – 5.250.000 = 350.000 ¨

20 – Satılan hizmet maliyetinin yansıtılması ve yansıtılmaların kapatılması (ikinci Yıl 170 Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyet hesabı kullanılmamıştır).

31.12.2012	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	4.600.000
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİNİ YANSITMA	4.600.000
----- / -----	

21

31.12.2012	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİNİ YANSITMA	4.600.000
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	4.600.000
----- / -----	

22- Hakedişlerin dönem hasılatına devri.

350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	5.250.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		5.250.000
----- / -----		

Borç ve gider karşılıkları hesapların denetimin de, “İhtiyari nitelikte olan (SPK’ca zorunlu) kıdem tazminatı için hesaplanan karşılıkları düzenleyen tabloların gerçeği yansıtır, yansıtmadığı. kıdem tazminatı karşılığı iptalinde “ 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar” hesabının kullanılması düşünülebilir. Ancak bu hesap kullanılmamaktadır. Kıdem tazminatı karşılığı ayrılırken, boçlandırılan hesap gider hesabıdır. Bu nedenle “644 Konusu Kalmayan Karşılıklar” hesabı kullanılmamaktadır” (Selimoğlu, Uzay, vd. 2008: 259).

Kıdem tazminatlarının maliyeti, çalışanların hizmet verdikleri sürece muhasebe kârını hesabında gider olarak dikkate alınabilir. Ancak vergisel açıdan ya bir fona yatırıldığına ya da emeklilik halinde çalışana ödendiğinde gider yazılabilmektedir. Borcun defter değeri ile genellikle sıfır olan vergiye esas değeri arasında bir indirilebilir geçici fark ortaya çıkar. Bu indirilebilir geçici fark da, gelecek dönemlerde emeklilik fonlarına ya da emeklilere doğrudan ödeme yapıldığında vergiye tabi kârdan indirilmek suretiyle bir ekonomik fayda olarak geri dönecek olan bir ertelenmiş vergi varlığı oluşmasına yol açar (Örten vd., 2007: 149).

23- İşten ayrıldığı kabul edilen işçilere, kıdem tazminatı tutarının bankadaki hesaptan ödendiği varsayılmıştır.

31.12.2012			
372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI		3.500	
102 BANKALAR			3.500
----- / -----			

24- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin döneme ait kâr veya zararının belirlenmesi.

30.12.2012			
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		5.250.000	
622 HİZME ÜRETİM MALİYETİ			4.600.000
694 SÜRDÜR. FAAL DÖNEM KARI VEYA ZARARI			650.000
----- / -----			

25- İnşaat işinin tamamlandığı dönem sonunda vergilendirmeye ilişkin günlük defter kaydı.

31.12.2012			
694 SÜR.FAAL.DÖNEM KARI VEYA ZARARI		650.000	
690.01 SÜRDÜR FAAL DÖN KARI VEYA ZARARI			130.000
692.01. SÜRDÜR.FAAL.DÖNEM NET KARI VEYA ZAR.			520.000
----- / -----			

31.12.2012			
690.01 SÜRDÜR. FAAL. DÖNEM KARI VEYA ZARARI		130.000	
692.01. SÜRDÜR.FAAL.DÖNEM NET KARI VEYA ZAR		520.000	
370 DÖNEM KARI V.DİĞER Y.Y.KARŞILIĞI			88.000
371 DÖNEM K.P.Ö.V DİĞ.YÜKÜMLÜK			42.000
590 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI			520.000
----- / -----			

31.12.2012	
370 DÖNEM K.P.Ö.V DİĞ.YÜKÜMLÜK	88.000
371 DÖNEM KARI V.DİĞER Y.Y.KARŞILIĞI	42.000
384 ERTELENEN VERGİ BORCU	50.000
184 ERTELENEN VERGİ ALACAĞI	300
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	42.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	137.700
----- / -----	

(Aslan, 2010, 184)

26-Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde hem hakedişlerin hem de onarım ve inşaat maliyetinin dönem sonlarında enflasyona göre düzelmesi yapılabilir. İkinci yılın maliyeti (4.600.000 " x 0,12 = 552.000 ") ve hakedişi (5.600.000 x 0,12=672.000 ") %12 oranında düzeltme yapılmıştır (Sevilengül, 2011:367).

31.12.2012	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	552.000
697 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME	552.000
----- / -----	

31.12.2012	
697 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME	672.000
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ	672.000
----- / -----	

27-Net düzeltme farklarını aktarılması.

31.12.2012	
178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ENFLASYON DÜZELTME	120.000
697 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME	120.000
----- / -----	

28-Geçici kabul öncesi.

31.12.2012	
658 EFLASYON DÜZELTME ZARARLARI	120.000
178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ENFLASYON DÜZELTEME	120.000
----- / -----	

Sonuç

TMS-11 yıllara yaygın İnşaat taahhüt işlerinde işin tamamlanma dönemini beklemeden, birden fazla döneme ait gelir ve maliyetler, ilgili dönemin finansal raporlarında maliyetler ile gelirler dönem içerisinde karşılaştırılarak kayıt edilir. Dönemin sonuç hesaplarına aktarılır. Tamamlanma yüzdesi yöntemi muhasebenin “Dönemsellik, İhtiyatlılık, Tam açıklama” ilkelerine uygun görülmektedir. Ayrıca, sonuç hesaplarına aktarılan gelir ve maliyetlerin dönemin kâr veya zararını etkilemesinin vergilendirme boyutu önem arz etmektedir. Bu nedenle, TMS-12 Gelir vergisi standardına göre oluşacak geçici farkların vergi varlığı ve yükümlülüğüne ilişkin maddelerine dikkate alınarak kazançların fazlalığında vergi borcu, dönemde vergiden düşülemeyen giderlerde ise vergi alacağı kayıtları yapılması gerekmektedir.

Geçici farklar, muhasebenin temel kavramlarına uygun olarak mali raporlara yansıtılmalıdır. Aynı ve farklı bir dönemde doğrudan öz kaynaklarla ilişkilendirilen cari ve ertelenmiş vergiler gelir veya gider olarak dönem kâr zararına yansıtılır. İlişkilendirildiği hesap grubunda netleştirilir ve netleştirilmiş olarak mali tablolara yansıtılır. Konsolidasyona tabi farklı bağlı ortaklıklardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıkları ve kaynakları netleştirilmez. Hesaplanan ve ödenmesi gereken vergiler ile ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplamı işletmenin vergi giderleri olarak nitelendirilmektedir. Vergi giderleri için Gelir Tablosunda kazançları azaltıcı bir hesap kalemi olarak yalnız vergi karşılığı olacaktır. Ertelenmiş vergi alacağı ile önceki dönemlerde ertelenmiş vergi borcunun iptalinden doğan toplam işletme için vergi tasarrufu vergi gelirleri olarak tanımlanır. Gelir tablosunda, dönemin vergi geliri ile ertelenmiş vergi geliri toplamından oluşan vergileri işletmenin kazançlarını artırıcı unsur olarak yer alacaktır.

Vergi yasalarında TMS ile eş zamanlı düzenleme yapılması gereklidir. Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanması zorunlu olduğundan ertelenmiş vergi hesaplaması işletmelerin kâr rakamlarını doğrudan etkileyecektir. Finansal tabloların uluslararası geçerliliği ve karşılaştırılabilirliği olacaktır. TMS ve UFRS uygun ayrıntılı Finansal Durum, Gelir ve Kâr Dağıtım Tabloları hazırlanırken vergi yasaları gereğince uygulanan değerlendirme ilkeleri, işletme muhasebe politikaları birlikte dikkate alınarak TDHP yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir.

Kaynakça

- Akdoğan, Nalan (2006). “UMS-12 Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi”. Muhasebe ve Denetime Bakış, 5(17), 1-18.
- Aslan, Sinan (2010) “Envanter Değerleme Uygulamaları” (1.Baskı). İstanbul: Beta Basım A.Ş.
- Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan (2007). Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması (12. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akgül, Ataman Başak ve Akay, Hüseyin (2004). “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma” 2.Baskı, Türkmen kitapevi, İstanbul

- Dinç, Engin (2007). “Muhasebe ve Vergi Kuralları arasındaki ilişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standart Muhasebe Uygulamalarına Etkileri” Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 28, ss.21-48 <http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi28/edinc.pdf>
- Epstein, Barry J and Abbas Ali Mirza (2006) Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards. John Wiley&Sons Inc.
- Göğüş, E. Hale Sümer (2010), “Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi”. Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.E Almanca İşletme Bölümü Çözüm Dergisi sayı 13, Eylül-Ekim 2010, ss 1-18
- Gücenme Ümit ve Poroy, Aylin (2007). “Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri”. Muhasebe ve Denetime Bakış, 6(21), ss.1-16.
- Greuning, H. V. (2005). “International financial reporting standards: a practical guide”. The World Bank, USA.
- Kavak, Ahmet (2008). “TMS 12 GV Standardı Uygulamaları ve Vergi değeri ile Muhasebe Değeri Arasındaki Farkların Analizi”, <http://www.vergiportali.com>.
- Kaval, Hasan (2008). Muhasebe Denetimi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kieso, D. E. Weygandt, J. J. ve Warfield, T. D. (2001). Intermediate accounting (10 th edition). USA: Wiley.
- Kılıç, Elçin (2009). “TMS/UMS 12 Gelir Vergisine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı”. <http://www.batiymm.com.tr>.
- Özkan, Azzem, (2009), “TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelemiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları” Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 32, Ocak 2009, ss.97-112 (www.pdfactory.com)
- Örten, Remzi, Karapınar, Aydın. (2009). “Dönem sonu muhasebe uygulamaları” Ankara: Gazi Kitabevi.
- ÖRTEN, Remzi; Kaval, Hasan ve KARAPINAR, Aydın. (2007). “Türkiye muhasebe –finansal raporlama standartları TMS – TFRS”. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Pirtini, Ali Türker, (2006) “Ertelenmiş Vergi Nedir” 14 Aralık, <http://www.alomaliye.com/ali-piritini-ertelenmis/htm.27.08.210> saat 11
- Sayarı, M. (2004).” İnşaat taahhütleri (yıllara yaygın inşaat ve onarım sözleşmeleri) standardı”. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 6 (3): 61-76.
- Sayarı, M. (2010). “İnşaat taahhüt sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi” Türkiye Birinci Sektörel Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu. Kayseri, SMMM 2010: 107-118.
- Selimoğlu, Seval, Kardeş ve Özbilecikli,M., Kurt, G., Uzay, Ş., Alagöz, A. Yanık, S. (2008). “Muhasebe Denetimi” Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sevilengül, Orhan (2011). Genel Muhasebe (16.Baskı). Ankara: Gazi kitabevi, ss.363-370.
- Susmuş, Türker ve Zengin, Yasemin (2008). “Muhasebe standartları, temel kavramlar ve yaklaşımlar; Türkiye muhasebe standartları, temel kavramlar ve yakla-

- şımlar”: Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XII, İnşaat Sözleşmeleri Standardı (TMS 11) ve Uygulamaları, 26-30 Kasım 2008, KIBRIS: 180-241-.248.
- Tekşen, Ömer (2010). “TMS-12 Gelir Vergisi Standardına Göre Ertelenmiş Vergilerin İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi”. Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B Fakültesi Dergisi, 15(2), 297-317.
- Tunç, Mehmet Akif, (2007). “TMS-11 Çerçevesinde Yıllara Sari İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesi”. Yaklaşım Dergisi, Sayı: 42.
- Usul, Hayrettin (2012). TMS -11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi. Ankara: Detay Yayınları.
- Ünkaya, Gülümser, Aslan, Sinan (2009). Finansal Muhasebe (1.Baskı). İstanbul: Beta Basım A.Ş.
- Yereli, Ayşe N, Kayalı, Nilgün, Demirlioğlu, Lale (2011). “İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi”. Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Dergisi, 13(3), 113-135.
- Yükçü, Süleyman, İcerli, M. Yılmaz, “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri” <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/tms%2016/TMS-16%20MADDI%20DURAN%20VARLIKLAR%20STANDARDINA%20ILISKIN%20UYGULAMA%20ONERILERI.doc>
- Yüksel O. (2002). Yapı işlerinde ihale düzenimiz. İzmir: Ege Üniversitesi Basımevi.
- Gelir Vergilerini İlişkin TMS 12 Hakkındaki Tebliğde Değişiklik yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No,83. http://www.tmsk.org.tr/tms_seti/TMS/EK18-TMS-12_Degisiklik_Teblici.doc
- Gelir Vergisi Kanunu, 193 kanun nolu 06.01.1961 tarihli 10700 sayılı resmi <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS/UFRS2007/UMS%2012%20.pdf>
- [http://www.denetimnet.net/userFiles.UMS 16. Maddi Duran Varlıkların Uygulama Örneği](http://www.denetimnet.net/userFiles.UMS%2016.Maddi%20Duran%20Varliklari%20Uygulama%20Ornegi.pdf)
- <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/TFRS%203/TFRS3.pdf>
- Kurumlar Vergisi Kanunu, 5520 kanun nolu 21.06.2006 tarihli 26305 sayılı Resmi gazete.
- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS /IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) (2008) Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, TMSK Yayınları:3 UMS 12 Gelir Vergisi,
- Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları, <http://www.tmsk.org.tr>.